

El impuesto de sucesiones en Andalucía

Autor 1: Paloma Martínez Bascuñana

Autor 2: Jaime de la Virgen Fernández

Tutor del Trabajo: Miguel Ángel Crepín García

Resumen. *El objetivo que persigue la realización del presente trabajo es analizar el nuevo modelo de tributación del impuesto de sucesiones en Andalucía, que ha entrado en vigor en enero de 2018, a raíz de las negociaciones políticas celebradas entre el Partido Socialista Obrero Andalúz y Ciudadanos Andalucía, cuyos resultados se recogen en el Decreto legislativo 1/2009, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma Andaluza en materia de tributos cedidos, concretamente en el capítulo tercero del primer título (artículos del 17 al 22). Con este análisis se pretende explicar si efectivamente las modificaciones suponen una reducción considerable del impuesto respecto a la anterior ley y respecto al régimen general subsidiario. La manera de proceder al mencionado análisis ha sido mediante dos comparativas teóricas, la primera respecto del régimen estatal recogido en la Ley 29/1987 y la segunda, en un ámbito autonómico, analizando los preceptos legales aplicables antes de 2018. Siempre partiendo de una base introductoria que facilite la comprensión del trabajo a cualquier lector, con un conocimiento medio sobre el tema en cuestión. Posteriormente hemos ampliado nuestro estudio realizando un supuesto práctico en el que poder plasmar estos textos normativos, inventando una transmisión mortis causa que englobase todos los bienes posibles y los herederos pertinentes. Para poder visualizar gráficamente las diferencias entre los tres regímenes fiscales. Con todo ello hemos podido comprobar como la nueva ley andaluza cumple con lo prometido y con lo esperado por la sociedad sureña al eliminar prácticamente por completo las tributaciones que los familiares directos deben hacer por aceptar herencias, beneficiando sobre todo el aumento de la reducción por pariente directo, que en la actualidad alcanza la cifra de un millón, junto con la eliminación del salto de tramo, lo cual provoca que los sujetos puedan practicar las deducciones de forma progresiva y no con el sistema drástico y escalonado que estaba vigente anteriormente. Por otro lado, también hemos llegado a la conclusión de la gran dureza que el régimen general subsidiario impone a los contribuyentes, motivo por el cual todas las comunidades autónomas implantan su propio régimen fiscal sobre las sucesiones y donaciones, ya que podremos observar en el caso práctico que un andalúz, hoy por hoy, tributa un 500€ menos gracias a las reducciones autonómicas aplicables.*

Palabras clave: sistema tributario, Impuesto de sucesiones, Andalucía, modificación.

Abstract. *The aim of this project is to analyse the new inheritance tax model institute on Andalusia since January, due to the negotiations celebrated between the socialist's political party and the Ciudadanos one. The new fiscal system can be found on the 1/2009 legislative decree, exactly, from the seventeen articles to the twenty-two. With this analyse we would like to explain if the new system produces a better situation to the andalusian community than the last version or the general subsidiary set of rules. The methodology to do this project has been through two theoretical comparisons, the first one using the Law 29/1987, of 18 December, of the Inheritance and Donations Tax. The second one between the old andalusian legal system and the current law. Furthermore, we applied this knowledge in a hypothetical scenario, pretending to have a visual and empirical result of this comparisons. The result of this comparison shows us that the new way to pay the inheritance taxes in Andalusia is going to be more than favourable, because it gets rid of the majority taxations that affected to the heirs, especially if they are direct relatives of the deceased, cause the exemption reached the amount of one million instead of two hundred and fifty thousand euros. Also, is positive the elimination of the jump section that makes possible to have an ongoing payment of this tax. Moreover, we can conclude the roughness state regimen, which imposes a charge 500 times greater than the autonomic charge. That is why almost all the Spanish communities have their own inheritance and donation tax system.*

Keywords: tax system, inheritance tax, Andalucía, modification.

1 Introducción y objetivos

Teniendo en cuenta nuestro modelo territorial, nos encontramos en un país en el que las competencias se reparten entre el Estado central y las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA), tal y como se establece en los artículos 148 y 149 de nuestra Constitución Española (en adelante CE).¹ Nuestra comunidad autónoma adoptó la competencia en materia de regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD), tal y como se recoge en el Estatuto de Andalucía en el artículo 180².

Sin embargo, nuestro Estado también comparte su soberanía con las directrices europeas. Esto ha afectado en numerosas ocasiones a nuestro ordenamiento jurídico pero el tema más reciente que nos compete analizar en este trabajo sucedió en 2015, cuando, tal y como explica el Socio fundador y director de Lindner Law, Alexander Lindner en su artículo "España y su asignatura pendiente en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones"³.

Afirmaba el experto que "En el caso de las sucesiones, los puntos de conexión son la última residencia del causante. [...] Como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 en el asunto de la Comisión Europea contra España, el Estado español estaba obligado a subsanar el Derecho nacional y adaptarlo al Derecho Europeo."

Frente a esta situación, España decidió adoptar los puntos de conexión fijados en el art. 32 de la *Ley 22/2009 del sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas* y no por unificar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en todo el territorio nacional. Opina D. Lindner que, si se hubiese elegido la segunda opción, y se hubiese unificado el régimen fiscal aplicable al impuesto de sucesiones: "se podría haber superado la discriminación de residentes de otras CCAA—, tal y como había sugerido, el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de febrero de 2014, Informe Lagares."

El legislador ha introducido estas modificaciones en nuestro ordenamiento jurídico, concretamente en la Disposición Adicional 2ª de la Ley 26/2014, vigente desde 2015. Determinándose un nuevo panorama que podemos resumir, tal y como hizo en su artículo el Director de Lindner Law, Siendo relevante para nosotros únicamente el primer apartado en el que se recoge el régimen aplicable al ISD: "*En el impuesto sobre sucesiones, los contribuyentes (herederos, legatarios u otros beneficiarios), con independencia de su residencia, pueden invocar las normas de la CCAA en que se encuentre la mayor parte del caudal relicto situado en España, cuando el causante tenga su residencia en un Estado miembro de la UE o del EEE distinto de España (Uno.1 lit. a DA 2ª). Si el causante tuviera su última residencia en España, solamente los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE distinto de España tendrán derecho a la aplicación de las leyes autonómicas de la residencia del causante (Uno.1 lit. b DA 2ª).*"

Junto a este análisis realizado por el Ldo. Linder, el Registro de Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas (Reaf-Regaf) realizó en 2017 un análisis sobre la situación resultante de este reparto de competencias fiscales, recogiendo en la Figura 1.



Figura 1

*Fuente: Artículo: Heredar en Andalucía cuesta 100 veces más que en Madrid y 1000 más que en Canarias*⁴

¹ Artículos 148 y 149 Constitución Española de 29 de diciembre de 1978

² Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía

³ Alexander Lindner, *España y su asignatura pendiente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* (2015)

⁴ <https://www.libremercado.com/2017-03-01/heredar-en-andalucia-cuesta-100-veces-mas-que-en-madrid-y-1000-mas-que-en-canarias-1276593868/>

El Reaf-Regaf planteaba una situación en la cual un sujeto heredaba un patrimonio total de 800.000€ y calculaba la tributación final en cada una de las comunidades autónomas. Observamos de forma sistemática las diferencias abismales resultantes de este estudio.

Como resultado de la libertad de regulación, sumada a la labor de los distintos poderes legislativos autonómicos, ha ocasionado grandes desigualdades entre las distintas comunidades autónomas, véase grafica superior (ILUSTRACIÓN 1). Cuyas consecuencias han llegado a provocar incluso un rechazo de herencias masivo o bien un cambio de domicilio fiscal, sobre todo por los andaluces, anticipándose a la ley, para conseguir unas mejores condiciones fiscales en caso de tener que enfrentarse a la tributación por el ISD.

Lógicamente la Junta de Andalucía, el panorama político andaluz y los medios de comunicación se han hecho eco de esta situación y han intentado modificarla, si bien se trata de una situación que se ha mantenido durante varias décadas, ha sido con el nuevo panorama político cuando se ha procedido a realizar un pacto sobre este impuesto, pretendiendo reducir estas diferencias y sus consecuencias. Hagamos un breve repaso de los acontecimientos que nos han llevado hasta la normativa vigente en este año.

Durante las últimas legislaturas se han observado como los diferentes partidos políticos que conforman el Parlamento de Andalucía centraban parte de sus debates parlamentarios el impuesto de sucesiones a coalición para intentar modificarlo, convirtiendo este impuesto en una herramienta política utilizada para aumentar popularidad y como moneda de cambio.

El Partido Popular Andaluz siempre ha criticado, desde la oposición, las elevadas tasas que existían por heredar en Andalucía y que había un número importante de personas que rechazaban su herencia por no ser capaces de hacer frente al pago de la liquidación del impuesto, o que, como comentábamos al principio, intentaban encontrar otras vías para evadir el pago de estas.

La presidencia de la Junta de Andalucía, dirigida por el Partido Socialista Andaluz negó siempre que las repercusiones de la regulación fueran tales, incluso llego a incluir para todos los ciudadanos un simulador de cómo se liquidaría el impuesto en determinados casos para mostrar que las bonificaciones que existían en el momento eran suficientes.

La llegada del partido Ciudadanos al Parlamento Andaluz, junto a Podemos, produjo una modificación de las fuerzas para formar Gobierno y llevo a que fueran necesarios pactos para alcanzar la Junta de Andalucía. Aquí es donde Ciudadanos, recién llegado, impuso una condición para formar Gobierno junto al PSOE-A, el aumento de las bonificaciones en el Impuesto de Sucesiones.

Tras una negociación, en la que partidos como el PP-A quedaron fuera, se produjo el acuerdo sobre las nuevas reducciones y bonificaciones firmado en septiembre de 2017 (se adjunta como *Anexo I: Acuerdo presupuestario de la Junta de Andalucía*).

El acuerdo que acaba de verse materializado con la publicación de la *Ley 5/2017, del 5 de diciembre, de los Presupuestos de la Junta de Andalucía del 2018*.⁵

Aun después de esta nueva legislación, los demás partidos políticos han llegado a decir que resulta insuficiente puesto que afecta solo a unos parientes directos muy tasados y que debería ampliarse más las bonificaciones, siendo la respuesta por parte del Gobierno Andaluz que serán muy pocos los que no se encuentren incluidos en las reducciones y solo serán aquellas personas con un patrimonio elevado.

Por tanto, la situación es de notoria novedad dado que es una legislación aplicable desde el 1 de enero de 2018 y que aún podría sufrir mayores modificaciones en el futuro, dependiendo de los intereses políticos de los gobiernos que ostenten el poder en nuestro Parlamento. Claro está que este impuesto se ha usado con diferentes intereses políticos tanto por Gobiernos como Oposición.

Queda por ver si las modificaciones que se han producido realmente afectan positivamente al conjunto de la sociedad andaluza y si hemos alcanzado con dicho acuerdo a Comunidades que se encontraban por encima de nosotros en la liquidación del ISD.

Por todo ello, con nuestro trabajo pretendemos estudiar la situación andaluza del ISD y alcanzar dos grandes objetivos, genéricos y bastante ambiciosos:

1. Conocer y comparar la situación andaluza con respecto al régimen estatal en casos de transmisión mortis causa.

⁵ Ley 5/2017, de 5 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el 2018

Por un lado, como jóvenes andaluces, nos preocupa conocer cuál es la situación de nuestra comunidad en el panorama nacional y determinar si nuestras condiciones en una situación de transmisión mortis causa son iguales, favorables o desfavorables.

2. Analizar las consecuencias autonómicas derivadas de la última modificación del Decreto Ley 1/2009, en vigor desde 2018.

Además, con motivo del nuevo pacto que se ha celebrado en Andalucía entre el Partido Socialista Obrero Español, en adelante PSOE, y el partido Ciudadanos, en adelante C's, pretendemos estudiar la situación resultante de las modificaciones legales que se han realizado en el Decreto legislativo 1/2009 para verificar si lo que algunos titulares afirmaban, e incluso los propios partidos políticos, era cierto y el impuesto de sucesiones y donaciones se ha eliminado prácticamente por completo en Andalucía.

2 Caso práctico

2.1 Supuesto de hecho

Consideramos que lo más relevante para entender las conclusiones del presente TFG es el caso práctico elaborado, donde se pueden comparar los regímenes normativos aplicables en función del momento en el que se produzca el fallecimiento.

CASUÍSTICA:

Tras el fallecimiento de Juan Martínez Fernández, quien ha fallecido el día 5 de enero del 2018, los herederos acuden a nuestro despacho para obtener asesoría fiscal sobre la tributación y el régimen fiscal aplicable en cuanto a ISD de la herencia de D. Juan.

Al hacerse recuento de sus bienes se determina el siguiente inventario:

- Vivienda donde el causante residía de forma habitual, situada en Córdoba capital, propiedad completa del causante y con un valor, una vez se han descontado deudas de hipotecas y demás cargas inscritas en el Registro Mercantil, de 400.000,00 €. Esta vivienda solo pertenecía al causante que se encontraba en régimen de separación de bienes con su cónyuge.
- Vivienda de segundo uso, situada en Almería, con un valor, una vez descontadas deudas, de 500.000,00 €.
- Vehículo a motor, con un valor de 25.751,00 €.
- Empresa familiar de la cual el causante era dueño total de la misma, con un valor patrimonial a partir de su balance, descontadas las deudas. Con un resultado a efectos de reparto de 2.500.000,00 €.
- Unas explotaciones agrarias en el campo cordobés, a la cual se dedicaba mayoritariamente, con un valor de 170.000,00 €.
- Una cuenta corriente en la cual el causante poseía 75.000,00 €

Juan había realizado un testamento mediante el cual indicaba cuál sería la división de sus bienes en el momento del fallecimiento, de forma que dividía todo su patrimonio entre su cónyuge, sus dos hijos, su padre, su tío paterno, un primo hermano materno y el gerente de confianza de la familia. El reparto que Juan decidió seguir en su testamento fue el siguiente:

- Para su esposa, Juana Villar Olid, le deja el 60% de la propiedad de la vivienda donde ambos residían en Córdoba para que siga siendo su vivienda habitual.
- Para su hijo José Martínez Villar, le deja el 20% de la vivienda familiar situada en Córdoba.
- Para su hija Milagrosa Martínez Villar, le deja el otro 20% de la vivienda familiar situada en Córdoba y el vehículo a motor del causante, en plena propiedad para ella.
- Para su padre, Javier Martínez Hidalgo, le deja la total propiedad de la vivienda situada en Almería y toda su cuenta corriente para que la administre en el beneficio de la familia.
- Para su tío paterno, Carlos Martínez Hidalgo, por todos los años que han trabajado juntos le deja el 50% del valor de la empresa familiar que llevaban juntos.
- Para su primo hermano materno, Rafael Hidalgo Valverde, por su trabajo de agricultor le concede en herencia la totalidad de la explotación agraria en el campo cordobés.
- Para la gerente de la empresa familiar, Natalia Gascón Mármol, le deja el otro 50% de la empresa, por todos los años que ha participado en la administración de esta y el conocimiento que tiene de la familia.

Tras la división hecha los gestores que se harán cargo del cálculo de la liquidación observan una serie de circunstancias que pueden llevar a modificar la cantidad a pagar en el Impuesto de Sucesiones:

- José Villar, el hijo, tiene 18 años, y tiene un certificado de discapacidad del 40% reconocido. Mientras que Milagrosa Villar, su hija, tiene 20 años.
- Su cónyuge posee un patrimonio preexistente sumando bienes, cuentas corrientes y otros activos privados, de un total de 1.150.000,00 €
- Su padre tiene un patrimonio preexistente de unos ahorros calculados en 30.000,00 €.
- Su tío paterno solo trabaja en la empresa familiar y tiene un patrimonio preexistente de 500.000€
- El gerente ha estado trabajando en los últimos 11 años en dicho puesto y continúa ejerciéndolo en la actualidad.
- El primo lleva trabajando durante 5 años en la explotación agraria ayudando al causante.

A tenor de la información aportada por los familiares, ¿cómo sería el régimen fiscal aplicable en conjunto y por separado para cada uno de estos herederos en 2018?, ¿y su D. Juan hubiese fallecido en diciembre de 2017? Además, nos plantean su preocupación sobre las noticias que han escuchado de las cuantías tan elevadas que se tributan en Andalucía por aceptar las herencias y desean conocer cuál sería su situación si en lugar de ser andaluces, perteneciesen a otra comunidad o se rigieran por el régimen estatal subsidiario. Los administradores hemos elaborado la siguiente tabla que muestra de forma esquemática los preceptos legales que serían aplicables a cada sujeto en cada caso.

Tabla 1

ARTICULOS APLICABLES A LOS CAUSAHABIENTES			
Grupo de Parentesco	Personas escogidas	Normas Aplicables	
		DL 2018	ESTATAL
I	Hija de 18 años	Art. 18,19	art 20
	Hijo de 20 años	Art. 17, 18	art 20.2. a)
II	Cónyuge	Art. 18	art. 20.2 c)
	Padre	Art. 19	art 20.2. a)
III	Tío que lleva empre	Art. 21.1	art. 20
IV	Primo agricultor ex	Art. 22 quarter 2	art 9.1 LMEA
	Gerente Empresa	Art. 22 ter 3b	-
Común	Tarifa y cuota	art. 22 quinquies y 22	art. 21.1

2.2 Resolución del caso práctico

Tabla 2

LEY AUTONÓMICA ANDALUCÍA 2018								
MASA HEREDITARIA TOTAL	3.670.751,00€	CÓNYUGE	HUO 18	HUA 20	PADRE	TIO	PRIMO	GERENTE
Vivienda habitual	400.000,00€	240.000,00€	80.000,00€	80.000,00€	- €	- €	- €	- €
Vivienda playa	500.000,00€	- €	- €	- €	500.000,00€	- €	- €	- €
Vehículo	25.751,00€	- €	- €	25.751,00€	- €	- €	- €	- €
Empresa Familiar	2.500.000,00€	- €	- €	- €	- €	1.250.000,00€	- €	1.250.000,00€
Explotación Agraria	170.000,00€	- €	- €	- €	- €	- €	170.000,00€	- €
Cuenta Corriente	75.000,00€	- €	- €	- €	75.000,00€	- €	- €	- €
BASE IMPONIBLE (BI)		240.000,00€	80.000,00€	105.751,00€	575.000,00€	1.250.000,00€	170.000,00€	1.250.000,00€
Deducciones total	-	246.356,87€	-	107.929,03€	-	1.245.493,46€	-	1.237.500,00€
Vivienda Habitual		230.400,00€	80.000,00€	80.000,00€				
Empresa Familiar						1.237.500,00€		1.237.500,00€
Explotaciones Agrarias							168.300,00€	
Reducción por Grupo		15.956,87€	27.929,03€	19.947,59€	15.956,87€	7.993,46€	- €	- €
Pariente Directo		No requisitos	Incompatible	5.803,41€	559.048,13€			
Discapacidad			Tipo Variable					
BASE LIQUIDABLE (BI - Deducciones)		- 6.356,87€	- 27.929,03€	- €	- €	4.506,54€	1.700,00€	12.500,00€
Límite Tarifa		- €	- €		- €	- €	- €	7.993,46€
Cuota íntegra del límite		- €	- €		- €	- €	- €	611,50€
Resto Base		- 6.356,87€	- 27.929,03€	- €	- €	4.506,54€	1.700,00€	4.506,54€
Tipo aplicable al resto		7,65%	7,65%	7,65%	7,65%	7,65%	7,65%	8,50%
Cuota íntegra del resto		- 486,30€	- 2.136,57€	- €	- €	344,75€	130,05€	388,06€
CUOTA ÍNTEGRA TOTAL		- €	- €	- €	- €	344,75€	130,05€	994,56€
Coefficientes Multiplicadores		1,05	1	1	1	1,6576	2	2
CUOTA TRIBUTARIA		- €	- €	- €	- €	574,91€	260,10€	1.989,11€
TOTAL RECAUDADO	2.824,12€							

La Tabla 2 representa el total recaudado por la Admón. Pública gracias a esta herencia, aplicándole la normativa legal vigente en la actualidad:

A) En primer lugar, a la cónyuge se le aplicaría una reducción del 96% sobre la base imponible correspondiente al porcentaje que ella ha recibido, aplicado a el valor real de la vivienda habitual. Se le aplica este porcentaje de reducción porque se encuentra en el quinto tramo de la tabla recogida en el DL, artículo 18, aplicable para inmuebles que tengan un valor real entre 212.000 euros y 242.000 euros.

En segundo lugar, no aplica la reducción del artículo 19 del DL para cónyuges y parientes directos, puesto que Juana, la esposa, incumple uno de los requisitos que establece la ley, al poseer un patrimonio preexistente superior a un millón de euros.

Además, la ley estatal establece unas cuantías mínimas exentas, en función del grupo de parentesco al que pertenezca cada sujeto, artículo 20, siendo Juana cónyuge, pertenece al grupo dos, ergo se le aplica una reducción por valor de 15.956,87€.

Por tanto, a priori su base liquidable sería negativa, sin embargo, el propio sistema tributario establece que, en caso de encontrarnos con esta circunstancia, la base liquidable se quedaría con valor cero.

A tenor de este valor, tanto la cuota íntegra como la cuota tributaria, obviamente, serían nulas, quedando Juana exenta de realizar ningún pago a la Hacienda Pública Acreedora, en adelante HP Acred., ningún pago con motivo de la aceptación de la herencia de Don Juan y el devengo del ISD.

B) A continuación, veremos el régimen fiscal aplicable para José Martínez, hijo del difunto, que por lo tanto pertenece al grupo I de parentesco y el cual además posee una discapacidad legalmente reconocida del 40%.

A José, su padre le ha dejado en herencia el 20% de la vivienda habitual, es decir 80.000€. Acudiendo a la escala de reducciones recogidas en el artículo 18, esta cuantía queda en el primer tramo, lo cual le supone una reducción del 100%. Y además cumple con los dos requisitos adicionales, por motivo de parentesco y por no tener patrimonio preexistente superior al millón de euros.

¿Qué sucedería si a José se le hubiese aplicado una reducción inferior y hubiese seguido teniendo un excedente por el que tributar?

En este caso acudiríamos al artículo 20 del DL que recoge el régimen fiscal aplicable para sujetos con discapacidad. Acudimos a este artículo y no al 19 que regula las situaciones por parentesco por que la propia ley dice explícitamente que son incompatibles.

Según el artículo 20, a José, que pertenece a los sujetos del grupo I de parentesco, se le aplicaría un tipo variable de reducción hasta llegar al límite de un millón de euros, una vez aplicadas las deducciones anteriores. Es decir, si Juan una vez aplicados los beneficios fiscales del artículo 18 del DL y del artículo 20 de la Ley ISD, siguiese teniendo una base liquidable positiva, se le aplicaría este beneficio por discapacidad.

Con todo esto podemos afirmar que resultaría muy complejo que un sujeto de clase media, e incluso media alta, con discapacidad, tenga que llegar a abonar a la HP Acreed., algún importe con motivo del devengo de este impuesto.

C) El siguiente sujeto a analizar sería Milagrosa, la cual recibe también el 20% de la vivienda habitual, (80.000€) y además un vehículo, valorado en 25.751€.

Para saber la deducción aplicable a la adquisición mortis causa de la vivienda, actuaríamos igual que con José, es decir, acudiendo a la escala de reducciones recogidas en el artículo 18, esta cuantía queda en el primer tramo, lo cual le supone una reducción del 100%. Y, además, cumple con los dos requisitos adicionales, por motivo de parentesco y por no tener patrimonio preexistente superior al millón de euros.

En cuanto al resto de la adquisición mortis causa, es decir, el valor del vehículo, Milagrosa tiene una reducción correspondiente al artículo 20 de la ley ISD, con motivo de ser sujeto perteneciente al grupo I de parentesco, por la cual automáticamente se le reducen 15.956,87€ y, además, por tener veinte años, se le reducirían otros 3990,72€ adicionales. Resultando de la aplicación de este artículo una reducción final de 19.947,59€.

Una vez realizadas estas deducciones el saldo de Milagrosa es de 5.803,41€, pero aún no hemos terminado de aplicarle todas las bonificaciones que la ley autonómica tiene previstas para circunstancias como la suya, ya que el artículo 19 del DL recoge un beneficio adicional, que consiste en una cantidad variable hasta el límite de un millón de euros- De forma que este saldo del que hablábamos al principio del párrafo también sería deducible, quedando con una base liquidable nula.

Ya que como podemos observar del enunciado, Milagrosa cumple con los requisitos al no tener un patrimonio preexistente superior a un millón de euros.

Resulta obvio el hecho de que al tener base liquidable nula no hay que seguir realizando operaciones para calcular la cuota tributaria de Milagrosa, la cual sería, al igual que en el caso de José y Juana, (su hermano y su madre), de cero euros.

D) Además, en el testamento de D. Juan, se dejaba en herencia la casa de la playa y el saldo de la cuenta corriente a su padre, D. Javier. Correspondiéndole por estos dos bienes un total de 575.000€ euros.

Para calcular el régimen fiscal del ascendiente del difunto, acudiremos de nuevo al artículo 20 de la Ley ISD y al 19 del DL.

En cuanto a la primera reducción aplicable, los ascendientes se encuentran dentro del grupo II, aplicándoseles directamente, una reducción de 15.956,87€. En segundo lugar, por pariente directo, le aplicaríamos el tipo variable pertinente hasta llegar al límite de un millón, que en este caso significaría aplicar una reducción de 559.043,13€.

Haciendo una vez más, que la base liquidable sea igual a cero, y que por lo tanto el padre del causante no tenga que tributar ninguna cuantía con motivo exclusivo del devengo del ISD.

E) En cuanto a los negocios que poseía D. Juan, analizaremos en primer lugar como tributaria el 50% de la empresa familiar que ha dejado en herencia a su tío, que se cuantifica como una base imponible de 1.250.000€, resultante de calculados los bienes afectos y la tesorería a efectos del patrimonio.

El régimen fiscal aplicable en caso de transmisión mortis causa de una empresa familiar se recoge en el artículo 21.1 del DL, aplicable como dice en su apartado c) a colaterales hasta el tercer grado, por lo que entrarían los tíos del causante. Este artículo supone una reducción del 99% sobre la base imponible, lo cual da lugar a reducirse 1.237.500€.

Junto a esto, debemos aplicar la reducción estatal del 20 de la Ley ISD, por pertenecer al grupo de parentesco III, que supone 7993,4€ deducibles adicionalmente.

Con esto obtenemos una base liquidable de 4. 506,54€. Lo siguiente que deberemos hacer es calcular la cuota íntegra total del IS que se corresponde para la base liquidable de Javier, acudiremos para ello al artículo 22 quinquies del DL para saber en qué tramo de la escala se encuentra.

La base liquidable se encuentra entre el primer y el segundo tramo, por tanto, la cuota íntegra del límite en este caso es de cero, para el resto de base liquidable aplicaremos una tarifa de 7,65%, tras lo cual obtenemos una cuota íntegra total de 344,75€.

El artículo 22 quinquies del DL establece las escalas y los tipos aplicables en la siguiente distribución:

Tabla 3

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	-	%
0,00	0,00	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	31,75
797.555,08	207.266,95	en adelante	36,50

No debemos creer que esta será la cuantía que Javier debe abonar a la Hacienda Pública autonómica, ya que a esta cuota íntegra tenemos que aplicarle un coeficiente multiplicador, recogido en la Ley del ISD, en su artículo 22. Dicho coeficiente depende de dos factores, que como ya explicamos anteriormente, son el patrimonio preexistente del causahabiente y el grupo de parentesco al que pertenece. Para Javier este coeficiente es de 1.6676, porque es del grupo III y tiene un patrimonio que se encuadra en el segundo tramo de la escala.

El artículo 22 de la Ley estatal del ISD establece el régimen aplicable en la siguiente tabla:

Tabla 4

Patrimonio preexistente	Grupos del artículo 20 (Euros)		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Una vez aplicado este coeficiente a la cuota íntegra nos da el valor de la cuota tributaria final, que, si será a cuantía a pagar a la HP Acreedora por la aceptación de la herencia de Don Juan, la cual es para D. Javier de 574,91€.

F) Junto a la empresa familiar que regentaba Don Juan, este también solía trabajar de forma habitual y directa en una explotación agraria, junto con su primo Don Rafael, motivo por el cual le ha dejado en herencia la totalidad de la explotación.

El régimen fiscal aplicable para este supuesto lo encontramos tanto en el 22 quáter 2 del DL y en la ley 19/1995, LMEA. Por un lado, vemos como el primo no alcanza el requisito subjetivo de grado de parentesco para poder aplicarle la bonificación que se recoge en el 22 quáter 1, sin embargo, la ley es flexible y permite equiparar determinadas circunstancias a esta reducción para familiares de 99%, siempre y cuando se cumplan los cuatro requisitos del apartado segundo, que consisten en mantener la explotación 5 años, tener un contrato laboral en el momento del fallecimiento, y desde hace más de cinco años. Junto con la condición de agricultor profesional, que ya posee D. Rafael. Además, se exige que el causante también fuese agricultor de la explotación de forma habitual y directa, información que podemos afirmar y presumir de los datos del enunciado.

Rafael tiene una reducción por este motivo de 168.300€. A diferencia del resto de los familiares, Rafael no se beneficiará de ninguna deducción más ya que se encuentra en el grupo IV de parentesco del artículo 20 de la ley ISD y además está fuera del alcance de la reducción del artículo 19 del DL.

La base liquidable de Rafael es de 1.700€. A continuación, calcularemos la cuota íntegra total del IS que se corresponde para la base liquidable de Rafael, el artículo 22 quinquies del DL nos indica que está en el primer tramo de la escala, por lo que a esta base liquidable le aplicaremos una tarifa de 7,65%, tras lo cual obtenemos una cuota íntegra total de 130,05€.

Para calcular la cuantía que Rafael debe abonar a la Hacienda Pública autonómica, tenemos que aplicarle el coeficiente multiplicador, recogido en la Ley del ISD, en su artículo 22. A tenor del patrimonio preexistente del causahabiente, que presuponemos menor de 402.678,11€, por no haber encontrado ninguna información que indique lo contrario, y contando con que pertenece al grupo IV, el coeficiente aplicable será de 2. Con este dato obtenemos su cuota tributaria, que asciende a un total de 260,10€

G) Por último, aún nos queda por analizar como tributaria el 50% de la empresa familiar que D. Juan ha dejado en herencia a su amiga y gerente de esta, que es la misma cantidad que dejó en herencia a su tío: 1.250.000€.

Nos encontramos ante una transmisión mortis causa de una empresa familiar a un sujeto que no es familiar del causante, por lo que la propia ley nos remite a un artículo específico, el 22 ter 3, estableciendo una serie de condiciones que casan perfectamente con las circunstancias de Natalia.

Natalia lleva desde once años trabajando como gerente de la empresa, por lo que cumple sobradamente con las dos condiciones que se establecen en este apartado y le podría ser aplicable la reducción del 99%. En caso de que no la cumpliera, su reducción se calcularía con un porcentaje de 95%.

La deducción resultante es de 1.237.500€, obteniendo una base liquidable de 12.500€.

Será esta cifra la que utilizaremos para calcular la cuota íntegra de Natalia, a partir de la escala de tarifas recogida en el artículo 22 quinquies. La base liquidable se encuentra entre el segundo y el tercer tramo, por tanto, la cuota íntegra del límite en este caso es de 611,50€.

Para el resto de base liquidable, 4.506'54€, aplicaremos una tarifa de 8,50%, obteniendo por esta operación de 383,06€, que, sumada a la cuota íntegra del límite, resulta una cuota íntegra total de 994,56€.

Por último, tendremos que aplicar a esta cuota el coeficiente multiplicador, artículo 22 de la ley ISD. En base al patrimonio preexistente del causahabiente, que presuponemos menor de 402.678,11€, por no haber encontrado ninguna información que indique lo contrario, y contando con que pertenece al grupo IV, el coeficiente aplicable será de 2. Con este dato obtenemos su cuota tributaria, que asciende a un total de 1989,11€.

Observamos una clara diferencia respecto al 50% de la empresa familiar que ha heredado el tío del causante, este aumento se debe a la reducción fija establecida en la ley estatal, según grupo familiar de la que ha podido beneficiarse el tío y no Natalia.

H) El último dato que analizamos de esta tabla es la recaudación total que la Hacienda Pública Andaluza va a obtener aplicando las modificaciones vigentes desde 2018, con motivo de la herencia de Don Juan, la cual asciende a un total de 2824,12€.

Tabla 5

		LEY AUTONÓMICA ANDALUCÍA 2018							
MASA HEREDITARIA TOTAL		3.670.751,00 €	CÓNYUGE	HUO 18	HUA 20	PADRE	TIO	PRIMO	GERENTE
Vivienda habitual	400.000,00 €	240.000,00 €	80.000,00 €	80.000,00 €	- €	- €	- €	- €	- €
Vivienda playa	500.000,00 €	- €	- €	- €	500.000,00 €	- €	- €	- €	- €
Vehículo	25.751,00 €	- €	- €	25.751,00 €	- €	- €	- €	- €	- €
Empresa Familiar	2.500.000,00 €	- €	- €	- €	- €	1.250.000,00 €	- €	1.250.000,00 €	
Explotación Agraria	170.000,00 €	- €	- €	- €	- €	- €	170.000,00 €	- €	- €
Cuenta Corriente	75.000,00 €	- €	- €	- €	75.000,00 €	- €	- €	- €	- €
BASE IMPONIBLE (BI)		240.000,00 €	80.000,00 €	105.751,00 €	575.000,00 €	1.250.000,00 €	170.000,00 €	1.250.000,00 €	
Deducciones total		- 246.356,87 €	- 107.929,08 €	- 105.751,00 €	- 575.000,00 €	- 1.245.493,46 €	- 168.300,00 €	- 1.237.500,00 €	
Vivienda Habitual		230.400,00 €	80.000,00 €	80.000,00 €					
Empresa Familiar						1.237.500,00 €		1.237.500,00 €	
Explotaciones Agrarias							168.300,00 €		
Reducción por Grupo		15.956,87 €	27.929,08 €	19.947,59 €	15.956,87 €	7.993,46 €	- €	- €	
Pariente Directo		No requisitos	Incompatible	5.803,41 €	559.043,13 €				
Discapacidad			Tipo Variable						
BASE LIQUIDABLE (BI - Deducciones)		- 6.356,87 €	- 27.929,08 €	- €	- €	4.506,54 €	1.700,00 €	12.500,00 €	
Limite Tarifa		- €	- €		- €	- €	- €	7.993,46 €	
Cuota íntegra del límite		- €	- €		- €	- €	- €	611,50 €	
Resto Base		- 6.356,87 €	- 27.929,08 €	- €	- €	4.506,54 €	1.700,00 €	4.506,54 €	
Tipo aplicable al resto		7,66%	7,65%	7,65%	7,65%	7,65%	7,65%	8,50%	
Cuota íntegra del resto		- 486,30 €	- 2.136,57 €	- €	- €	344,75 €	130,05 €	383,06 €	
CUOTA ÍNTEGRA TOTAL		- €	- €	- €	- €	344,75 €	130,05 €	994,56 €	
Coeficientes Multiplicadores		1,05	1	1	1	1,6676	2	2	
CUOTA TRIBUTARIA		- €	- €	- €	- €	574,91 €	260,10 €	1.989,11 €	
TOTAL RECAUDADO		2.824,12 €							

La Tabla 5 representa el régimen fiscal que habría sido aplicable en caso de que D. Juan hubiese fallecido en diciembre de 2017:

A) La cónyuge cuya herencia era la vivienda habitual podemos observar que con la antigua ley se mantiene igual que en la actualidad, por lo que tiene una reducción por vivienda habitual del 96% y sus reducciones propias que

venían de la Ley estatal por pertenecer al grupo II de parentesco. Finalmente, esto haría que su base liquidable al ser negativa pasa a cuantificarse como nula por lo que su cuota tributaria sería de saldo 0.

B) El hijo de 18 años, al igual que sucede con la cónyuge la reducción por vivienda habitual se ha mantenido igual respecto al 2018 por lo que disfruta de una reducción del 100%, aunque ya sabemos desde este punto que su cuota tributaria sería 0 vamos a pasar a observar el resto de las bonificaciones que tiene. Sabemos que cuenta con la reducción por ser del grupo I de parentesco añadiendo que al ser 3 años menor de 21 tiene una reducción ya explicada anteriormente. Por pariente directo si hubiese remanente de base imponible tendría un tipo variable hasta llegar a 0 con un límite de 250.000 €, lo mismo pasa con discapacitados que por ser sujeto del grupo I de parentesco tiene una exención hasta 250.000 €. Mientras que en el 2018 se aumentaba al millón el límite y eran incompatibles las exenciones entre parentesco y discapacidad.

C) La hija de 20 años, al igual que su hermano tiene una exención del 100% de la vivienda habitual, una bonificación por grupo de parentesco a la que se le añada 1 año menor de 21, lo cual hace que sea menor que la bonificación recibida por el hermano de 18 años y finalmente el tipo variable de su bonificación por ser pariente directo aquí sí sería aplicable puesto que todavía tiene 5.803,41 € de remanente en la base liquidable, haciendo que su cuota sea igual a 0. Como podemos observar no hay modificaciones con respecto a la tributación aplicable en la actualidad.

D) El padre si sufre modificaciones que pasaremos a explicar. Mientras que mantiene la reducción por grupo parentesco dado que es reducción estatal, en la ley autonómica anterior no cumplía con los requisitos para obtener la bonificación de pariente directo, esto se debe a que dicha reducción tenía como límite 250.000 €, además observamos que existía el llamado “salto de tramo” dado que en vez de tributar por el exceso desde dicho límite el padre pasa a tributar por la totalidad de la base liquidable. Por lo tanto, aquí si pasaríamos a explicar el cálculo que se hace de la cuota tributaria. Para ello nos debemos de ir al artículo 22 quinquies del Decreto Legislativo y observar el límite de la tarifa que se encuentra en el tramo decimo quince, de forma que tiene una cuota íntegra del límite de 80.655,08 € y para el resto de la base liquidable un tipo aplicable de 31,75%, lo que nos da un total de cuota íntegra de 131.539,50€, luego observamos que el coeficiente multiplicador aplicable es de 1 y obtenemos una cuota tributaria de 131.539,40 €. Por tanto, podemos constatar que la existencia del salto de tramo y el límite de 250.000 € para la base imponible provocaban que este sujeto tuviese que abonar por el devengo de este impuesto una cuota bastante elevada, que, gracias a las modificaciones de la reforma presupuestaria aprobada en 2017, se traducen en una eliminación completa de la liquidación del impuesto, favoreciendo la aceptación de herencias bajo estas circunstancias.

E) Comparando la tributación del tío con la ley antigua y la ley actual podemos observar que sigue siendo sujeto beneficiario de las mismas deducciones, teniendo como resultado final una cuota tributaria de 574,91€.

F) Igualmente sucede en el caso del primo, dado que no ha habido modificaciones respecto a la legislación anterior, por lo que nos remitimos a la explicación anteriormente dada de este sujeto. Teniendo, por tanto, una cuota tributaria de 260,10€.

G) El gerente permanece en la misma situación que tenía antes de la modificación, dado que no hay modificaciones en las reducciones aplicables a empresa familiar, obteniendo así una cuota tributaria de 1989,11€.

En conclusión, en el caso de que Don Juan hubiese fallecido a 31 de diciembre del 2017, Hacienda Pública habría recaudado 134.363,52 €, es decir, un 98% más que si Don Juan falleciera un día más tarde.

Ante esta evidencia, podemos afirmar que las intenciones del Parlamento de Andalucía de reducir considerablemente la tributación de la sociedad por el ISD se han materializado de forma eficaz tras la implantación de las modificaciones en el DL.

Tabla 6

LEY AUTONÓMICA ANDALUCÍA 2016								
MASA HEREDITARIA TOTAL	3.670.751,00 €	CÓNYUGE	HUO 18	HIJA 20	PADRE	TIO	PRIMO	GERENTE
Vivienda habitual	400.000,00 €	240.000,00 €	80.000,00 €	80.000,00 €	- €	- €	- €	- €
Vivienda playa	500.000,00 €	- €	- €	- €	500.000,00 €	- €	- €	- €
Vehículo	25.751,00 €	- €	- €	25.751,00 €	- €	- €	- €	- €
Empresa Familiar	2.500.000,00 €	- €	- €	- €	- €	1.250.000,00 €	- €	1.250.000,00 €
Explotación Agraria	170.000,00 €	- €	- €	- €	- €	- €	170.000,00 €	- €
Cuenta Corriente	75.000,00 €	- €	- €	- €	75.000,00 €	- €	- €	- €
BASE IMPONIBLE (BI)	240.000,00 €	80.000,00 €	105.751,00 €	575.000,00 €	1.250.000,00 €	170.000,00 €	1.250.000,00 €	
Deducciones total	- 246.356,87 €	- 107.929,03 €	- 105.751,00 €	- 15.956,87 €	- 1.245.493,46 €	- 168.300,00 €	- 1.237.500,00 €	
Vivienda Habitual	230.400,00 €	80.000,00 €	80.000,00 €					
Empresa Familiar					1.237.500,00 €			1.237.500,00 €
Explotaciones Agrarias						168.300,00 €		
Reducción por Grupo	15.956,87 €	27.929,03 €	19.947,59 €	15.956,87 €	7.993,46 €			
Pariente Directo	tipo variable	tipo variable	5.803,41 €	no requisitos				
Discapacidad		tipo variable						
BASE LIQUIDABLE (BI - Deducciones)	- 6.356,87 €	- 27.929,03 €	- €	559.043,13 €	4.506,54 €	1.700,00 €	12.500,00 €	
Límite Tarifa	- €	- €	- €	398.777,54 €	- €	- €	7.993,46 €	
Cuota íntegra del límite	- €	- €	- €	80.655,08 €	- €	- €	611,50 €	
Resto Base	- 6.356,87 €	- 27.929,03 €	- €	160.265,59 €	4.506,54 €	1.700,00 €	4.506,54 €	
Tipo aplicable al resto	7,65%	7,65%	7,65%	31,75%	7,65%	7,65%	8,50%	
Cuota íntegra del resto	- 486,30 €	- 2.136,57 €	- €	50.884,32 €	344,75 €	130,05 €	383,06 €	
CUOTA ÍNTEGRA TOTAL	- €	- €	- €	131.539,40 €	344,75 €	130,05 €	994,56 €	
Coefficientes Multiplicadores	1,05	1	1	1	1,6676	2	2	
CUOTA TRIBUTARIA	- €	- €	- €	131.539,40 €	574,91 €	260,10 €	1.989,11 €	
TOTAL RECAUDADO	134.363,52 €							

La Tabla 7 representa el régimen fiscal que habría sido aplicable en caso de que D. Juan no tuviese ningún beneficio de los aplicados por la Comunidad Autónoma y tuviera que regirse por el ámbito estatal:

Tabla 7

LEY ESTATAL								
MASA HEREDITARIA TOTAL	3.670.751,00 €	CÓNYUGE	HUO 18	HUA 20	PADRE	TIO	PRIMO	GERENTE
Vivienda habitual	400.000,00 €	240.000,00 €	80.000,00 €	80.000,00 €	- €	- €	- €	- €
Vivienda playa	500.000,00 €	- €	- €	- €	500.000,00 €	- €	- €	- €
Vehículo	25.751,00 €	- €	- €	25.751,00 €	- €	- €	- €	- €
Empresa Familiar	2.500.000,00 €	- €	- €	- €	- €	1.250.000,00 €	- €	1.250.000,00 €
Explotación Agraria	170.000,00 €	- €	- €	- €	- €	- €	170.000,00 €	- €
Cuenta Corriente	75.000,00 €	- €	- €	- €	75.000,00 €	- €	- €	- €
BASE IMPONIBLE (BI)	240.000,00 €	80.000,00 €	105.751,00 €	575.000,00 €	1.250.000,00 €	170.000,00 €	1.250.000,00 €	
Deducciones total	- 138.563,34 €	- 151.787,62 €	- 95.947,59 €	- 15.956,87 €	- 7.993,46 €	- 153.000,00 €	- €	
Vivienda Habitual	122.606,47 €	76.000,00 €	76.000,00 €					
Empresa Familiar					No requisitos		No existe	
Explotaciones Agrarias						153.000,00 €		
Reducción por Grupo	15.956,87 €	27.929,03 €	19.947,59 €	15.956,87 €	7.993,46 €	- €	- €	
Pariente Directo	No existe	No existe	No existe	No existe	No existe	No existe	No existe	No existe
Discapacidad		47.858,59 €						
BASE LIQUIDABLE (BI - Deducciones)	101.436,66 €	- 71.787,62 €	9.803,41 €	559.043,13 €	1.242.006,54 €	17.000,00 €	1.250.000,00 €	
Límite Tarifa	79.880,52 €	- €	7.993,46 €	398.777,54 €	797.555,08 €	15.980,91 €	797.555,08 €	
Cuota íntegra del límite	9.166,06 €	- €	611,50 €	80.655,08 €	199.291,40 €	1.290,43 €	199.291,40 €	
Resto Base	21.556,14 €	- 71.787,62 €	1.809,95 €	160.265,59 €	444.451,46 €	1.019,09 €	452.444,92 €	
Tipo aplicable al resto	16,15%	7,65%	8,50%	29,75%	34,00%	9,35%	34,00%	
Cuota íntegra del resto	3.481,32 €	- 5.491,75 €	153,85 €	47.679,01 €	151.113,50 €	95,28 €	153.831,27 €	
CUOTA ÍNTEGRA TOTAL	12.647,38 €	- €	765,35 €	128.334,09 €	350.404,90 €	1.385,71 €	353.122,67 €	
Coefficientes Multiplicadores	1,05	1	1	1	1,6676	2	2	
CUOTA TRIBUTARIA	13.279,75 €	- €	765,35 €	128.334,09 €	584.335,21 €	2.771,43 €	706.245,35 €	
TOTAL RECAUDADO	1.435.731,16 €							

A) La cónyuge en el caso de tener que regirse por el régimen fiscal estatal vería disminuida su reducción por vivienda habitual, dado que el artículo 20.2.c) de la Ley ISD establece una reducción del 95% pero con el límite de 122.606,47 para la base imponible, por lo que esta es la cantidad que va a tributar. A pesar de que la reducción anterior sea menor la cónyuge sí mantiene la reducción propia por grupo de parentesco de 15.956,87 €. A continuación, si estuviésemos en el régimen autonómico tocaría aplicar la reducción por pariente directo, pero esta reducción no existe en el régimen estatal. La base liquidable de la cónyuge sería de 101.436,66 €, al tenerlo por primera vez positivo debemos pasar al cálculo de la cuota tributaria, en el caso del régimen estatal nos debemos ir al artículo 21.1 de la Ley ISD para encontrar la tabla de la tarifa tributaria que adjuntamos:

Tabla 8

Base liquidable (euros)	Cuota íntegra (Euros)	Resto base liquidable (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

Aquí podemos observar que para la base liquidable de la cónyuge nos debemos de ir al tramo 11 de la tabla, de forma que tenemos una cuota íntegra por el límite de 9.166,06 €, y para el resto de la base liquidable un tipo aplicable de 16,15%, lo que nos da de resultado una cuota íntegra total de 12.647,38 €. A esta cuota le tenemos que aplicar el coeficiente multiplicador estatal de 1,05, que no cambia en ningún régimen, obteniendo una cuota tributaria que la cónyuge deberá ingresar a la Hacienda Pública Estatal de 13.279,75 €.

B) Respecto al hijo parte de una base imponible de 80.000 € correspondientes a la vivienda habitual del causante, tiene derecho a una reducción estatal del 95% por esta vivienda habitual, además tiene la reducción propia por grupo de parentesco del artículo 20 de la Ley ISD, y finalmente una reducción por discapacidad que encontramos en el mismo artículo en el apartado 2º letra a) de la Ley, dicho artículo nos indica que para aquellas personas con una discapacidad entre el 33% y el 65% tienen una reducción fija de 47.858,59 €. Como resultado obtenemos una base liquidable nula por lo que este sujeto no tributaría por la liquidación de este impuesto. A pesar de que la cuota tributaria no sufre modificaciones entre las tres legislaciones que son objeto de estudio si podemos observar que las reducciones por vivienda habitual y por discapacidad varían considerablemente, siendo menos beneficiosas en el régimen subsidiario.

C) Pasamos a la hija que tiene en herencia la otra parte de la vivienda habitual por valor de 80.000 € y un vehículo, lo que hace que su base imponible sea de 105.751,00 €. Al igual que la madre y el hermano tiene una reducción por vivienda habitual del 95%, además de la reducción por grupo de parentesco de la Ley ISD. Lo cual le hace una base liquidable de 9.803,41 €, por primera vez la hija deberá de tributar ya que al no tener reducción por pariente directo y una menor bonificación por vivienda habitual el saldo de la base liquidable es positivo. Como la cónyuge nos debemos ir a la tabla de tarifas y buscar en el segundo tramo que nos da una cuota íntegra del límite de 611,50 y un tipo aplicable al resto de 8,50%, dando como resultado una cuota íntegra de 765,35€, a la cual le aplicamos el coeficiente multiplicador de 1 y nos da la misma cantidad como abono a ingresar a la Hacienda Pública por Doña Milagrosa.

D) El padre, hereda la vivienda en la playa y el dinero en la cuenta corriente, sus reducciones son exactamente igual que en la autonómica vigente antes del 2018, con la salvedad de que no se le aplica la de pariente directo no porque no cumpla los requisitos sino porque no existe en el régimen estatal. Por tanto, solo tiene la de grupo de parentesco. Esto hace que tenga una base liquidable de 559.043,13 €, nos vamos a la tabla de la tarifa y observamos que esta tabla es diferente a la autonómica en el tramo correspondiente para esta base liquidable, su cuota íntegra del límite se mantiene igual, pero el tipo aplicable al resto de la cuota es de 29,75%, menor que la del régimen autonómico que para esta cuantía es del 31,75%, haciendo que su cuota íntegra total sea de 128.334,09 €, a lo que le multiplicamos el coeficiente multiplicador de 1 manteniendo la misma cantidad como la necesaria para abonar por Don Juan a la Hacienda Pública.

E) El tío hereda la mitad de la empresa familiar, la única reducción que posee es la del grupo de parentesco que es la misma que en la autonómica, ya que por empresa familiar no se le puede aplicar ninguna dado que existen descendientes y cónyuges, que era un requisito para poder obtener dicha reducción. Esto hace que su base liquidable sea de 1.242.006,54 €, con lo que nos vamos al último tramo de la tarifa, aplicándole una cuota íntegra del límite de 199.291,40€ y un tipo aplicable de 34%, el máximo posible, haciendo que su cuota íntegra total sea de 353.122,67€, pasamos a aplicable el coeficiente multiplicador, que en este caso es de 2, y obtenemos una cuota tributaria de 706.245,35€ para abonar a la Hacienda Pública. Es muy llamativo el hecho de que al no beneficiarse de la mejora por adquisición de empresa familiar tenga que tributar casi el 50% del valor de su herencia.

F) El primo en su caso hereda una explotación agraria, su única reducción es la aplicable a este tipo de bienes que encontramos en el artículo 9.1 de la LMEA del 90%, por lo que obtenemos una base liquidable de 17.000 €, con esta cantidad nos vamos al artículo 21 y obtenemos que la cuota íntegra del límite es igual a 1.290,42 €, y el tipo aplicable es de 9,35%, por lo que obtenemos una cuota íntegra total de 1385,71 €, y tras hacer la operación pertinente con el coeficiente multiplicador de 2, obtenemos que Don Rafael debe a Hacienda 2.771,43 €. Tenemos en cuenta que el primo aumenta su liquidación en más de 2.000 € y esto se debe a la mejora que hace la legislación autonómica en las explotaciones agrarias a las que se les aplica un 99% de reducción, hecho totalmente comprensible dado que en nuestra Comunidad Autónoma el sector agrario es uno de los más populares para nuestra economía.

G) La gerente Doña Natalia, recibe en herencia la otra mitad de la empresa familiar, en este caso no recibe ningún tipo de reducción dado que en la Ley estatal no se contempla la posibilidad para aquellos sujetos que no sean parientes, ya que se trata de un beneficio que incluyó Andalucía en el artículo 22 ter, creando un tipo propio. Por lo tanto, su base liquidable es de 1.250.000 €, al que le corresponde una cuota íntegra del límite de 199.291,40 € y un tipo aplicable para el resto del 34%, haciendo que tenga una cuota íntegra total de 353.122,67 €, añadido al cálculo del coeficiente multiplicador obtenemos una cuota tributaria de 706.245,25 €. Observamos que el tipo aplicable para estos tramos en la ley estatal es menor que el que dispone la ley autonómica de 36,5%, suponiendo esto un ligero beneficio para Doña Natalia, teniendo en cuenta la elevada suma que deberá pagar si acepta la herencia.

En conclusión, la Hacienda Pública Estatal recaudaría de todos los sujetos 1.435.731,16 €, debemos hacer una pausa para constatar la diferencia abismal que hay entre esta cantidad y la cantidad autonómica que recaudaría HP Andalucía con la ley actual (recordando que eran 2.824,12€), siendo una variación de más del 500%. Ante estos resultados podemos afirmar por un lado que el régimen estatal es bastante severo en cuanto a las reducciones aplicables y, por otro lado, que la nueva ley vigente en Andalucía establece bonificaciones y beneficios suficientes como para que la tributación por este impuesto sea asequible para una clase media.

3 Conclusiones

Llegados a este punto, debemos de recordar cuáles eran los objetivos que nos marcamos con este trabajo para poder establecer unas conclusiones sobre los mismos.

El **primer objetivo** pretendía conocer y comparar la situación andaluza con respecto al régimen estatal en los casos de transmisiones mortis causa, sobre el mismo podemos afirmar las siguientes conclusiones:

PRIMERA: El régimen andaluz trae grandes beneficios fiscales para todos los sujetos de estudio, dado que reduce considerablemente la cantidad total que recaudaría la Hacienda Pública Acreedora en caso de aplicar dicha legislación, es más, observamos que con la LSD todos los sujetos, salvo el hijo discapacitado, deberían tributar. Esto se debe, entre otras cosas, a que esta ley no reconoce la reducción por pariente directo, ni favorece tanto las transmisiones mortis causa de las empresas familiares como el régimen andaluz.

SEGUNDA: En términos generales la legislación andaluza mejora todas y cada una de las deducciones establecidas en el régimen estatal, y además, crea un tipo nuevo, la deducción por pariente directo, que lleva vigente desde hace varias legislaturas y que en la última se ha aumentado hasta la cifra de un millón de euros exentos. Haciendo que las tributaciones para estos sujetos sean prácticamente nulas si se encuentran registrados en Andalucía, mientras que por el régimen estatal probablemente deberían tributar.

TERCERA: En cuanto a la transmisión mortis causa de empresas familiares, al ser Andalucía una Comunidad Autónoma que pretende proteger este tipo de negocios como parte principal de su tejido empresarial, se ha ampliado la deducción del 99% a sujetos que no sean parientes del causante, de forma que el mantenimiento del funcionamiento de la empresa, a manos de familiares o de antiguos trabajadores se pueda favorecer en las mismas circunstancias. Esto no lo podemos observar en el régimen estatal.

El **segundo objetivo** pretendía analizar las consecuencias autonómicas derivadas de la última modificación del Decreto Legislativo 1/2009, en vigor desde 2018, respecto a este, podemos concluir que:

CUARTA: Es menester constatar el hecho de que la supuesta excesiva tributación de los sujetos andaluces en caso de aceptar una herencia, tal y como se ha venido manifestando en los medios de comunicación durante los últimos tiempos, no es tan severa en términos generales.

QUINTA: Se ha demostrado empíricamente que el mayor beneficio de la nueva legislación reside en la supresión del llamado “salto de tramo”, haciendo que para los casos en los que los sujetos hereden una base superior al límite exento que marca la ley, solo tributen por el exceso.

SEXTA: Junto a ello, el límite exento al que hacíamos referencia en la conclusión anterior se ha ampliado considerablemente, haciendo que casi todas las herencias de la clase social media vayan a quedar exentas en su totalidad, puesto que la cifra de un millón de euros es bastante elevada.

SEPTIMA: Podemos observar como para ciertos casos la situación se mantiene inalterable usando cualquiera de las dos legislaciones, como son el caso de heredar vivienda habitual o las transmisiones de empresa familiar y explotaciones agrarias, es decir, la nueva ley no supone ningún cambio.

OCTAVA: Tras el análisis teórico hemos podido apreciar una modificación bastante considerable respecto a los sujetos con discapacidad, ya que la legislación antigua no los diferenciaba y establecía para todos ellos, una única reducción aplicable. sin embargo, el régimen actual hace una mejora para los sujetos de los grupos I y II de parentesco, ampliando la reducción a un millón, aunque con el límite de la incompatibilidad con la reducción por pariente directo. Teniendo en cuenta que prácticamente solo tendrán que tributar aquellos herederos que sean lejanos al causante, pero a estos sí que se les podrá aplicar la reducción por pariente directo, se consigue eliminar, en su mayoría, la tributación por IS de los sujetos discapacitados.

Referencias

Legislación:

Constitución Española de 29 de diciembre de 1978. BOE-A-1978-31229.

Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía. BOE-A-2007-5825.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. BOE-A-1987-28141.

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. BOE-A-1991-27678.

Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. BOE-A-1009-14964.

Ley 5/2017, de 5 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2018. BOE-A-2018-1098.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE-A-2003-23186.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. BOE-A-1991-14392.

Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. BOE-A-1995-16257.

España. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo). *Sentencia núm. 1204/2016 de 26 de mayo*.

España. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo). *Sentencia núm. 1776/2016, de 14 de julio*.

España. Tribunal Económico-Administrativo Central. *Resolución 1509/2013/00/00 de 2 de julio de 2015*.

Manuales, libros y artículos:

Huerta Hernández, S. y Murciano Álvarez, G. (2017). *La fiscalidad de las herencias*. (CIUDAD): Editorial Sepin, 85, 186.

Pérez Royo, F. (2017). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas-Thomson.

Consejo General de Economistas y Asesores Fiscales (2018). *Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2018*. Madrid.

Lefebvre, F. (2018). *Memento Práctico Fiscal*. Madrid: Editorial Lefebvre.

De Albert, M. Organización Patronal de Fomento del Trabajo Nacional. (2014). *Informe sobre el Estado del Impuesto de Sucesiones*.

Webgrafía:

AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA: <https://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/>

Alexander Lindner, *España y su asignatura pendiente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. (Artículo en línea). Noticias jurídicas. 2015. <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/10714-espana-y-su-asignatura-pendiente-en-el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones/#Toc436658851>

GARRIGUES, Comentario tributario Andalucía, *Acuerdo para la reforma del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. 2017. www.garrigues.com

LIBRE MERCADO: “*Heredar en Andalucía cuesta 100 veces más que en Madrid y 1000 más que en canarias*”. 2017. <https://www.libremercado.com/2017-03-01/heredar-en-andalucia-cuesta-100-veces-mas-que-en-madrid-y-1000-mas-que-en-canarias-1276593868/>

SIMULADOR IMPUESTO DE SUCESIONES ANDALUCÍA:

<http://www.simuladorimpuestosucesiones.es/smu/modelos/modeloSMU/inicioSMU.xhtml>

INSTITUTO DE EMPRESA FAMILIAR: <http://www.iefamiliar.com/ief/la-empresa-familiar>

GUÍA PARA LA ELABORACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES. Agencia Tributaria de Andalucía Consejería de Hacienda.

<https://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/heredar/heredar.htm>